

## Karakteristik Responsif Peraturan Daerah tentang Pajak-Pajak Daerah sebagai Representasi dan Partisipasi Kehendak Publik

**F.C. Susila Adiyanta**

Fakultas Hukum Universitas Diponegoro

Jl. Prof Sudarto SH Semarang

[susilafhundip@gmail.com](mailto:susilafhundip@gmail.com)

### Abstract

This study aims to explain the design of local tax regulations as an inclusive and accommodating legal formulation for public opinion by representing tax obligations as a form of community participation and contribution in realizing prosperous and equitable development. In order to describe the problem analysis, this study uses the sociolegal method. The conclusions of this study are: a) The district / city government which has been given autonomy based on the principle of deconcentration has a strategic position as the main responsibility in planning and at the same time in realizing the main objectives of public welfare; b) The authority of the regional government as an institution that carries out regulations in the field of taxation in the context of the state as a social system is an instrument that can distribute and allocate wealth and economic capacity of individuals (citizens) to all levels of society; c) Tax as a state obligation in a democratic system is a form of participation, contribution, and solidarity of citizens in realizing the ideals and goals of the state to realize social welfare and justice. The recommendations of this study, namely: a) Regulation on regional taxes ideally should represent public participation and contribution for the administration of regional government; b) The regional government in establishing regional tax regulations must give priority to a positive impact on the economic development of the community; c) Local government policy in the field of taxation must be carried out based on considerations that provide welfare guarantees for the entire community in a fair manner.

**Keywords:** *Regional Regulations, Regional Taxes, Development, Welfare, Justice*

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan tentang rancangan regulasi pajak-pajak daerah sebagai rumusan hukum yang inklusif dan akomodatif bagi pendapat publik dengan merepresentasikan kewajiban pajak sebagai bentuk partisipasi dan kontribusi masyarakat dalam mewujudkan pembangunan yang menyejahterakan dan berkeadilan. Penelitian ini menggunakan metode sosiolegal, untuk mendeskripsikan analisis hasil penelitian secara mendalam. Hasil Penelitian Menunjukkan Bahwa: a) Pemerintah kabupaten/kota yang telah diberi kewenangan otonomi berdasarkan asas dekonsentrasi mempunyai posisi strategis sebagai penanggungjawab utama dalam merencanakan dan sekaligus dalam merealisasikan tujuan utama penyelenggaraan kesejahteraan umum; b) Kewenangan pemerintah daerah sebagai lembaga yang melaksanakan regulasi di bidang perpajakan dalam konteks negara sebagai sistem sosial adalah instrumen yang dapat mendistribusikan dan mengalokasikan kekayaan

maupun kemampuan ekonomi individu (warga masyarakat) ke segenap lapisan masyarakat; c) Pajak sebagai kewajiban kenegaraan dalam sistem demokrasi merupakan bentuk partisipasi, kontribusi, dan solidaritas warga masyarakat dalam mewujudkan cita-cita dan tujuan negara untuk mewujudkan kesejahteraan dan keadilan sosial. Rekomendasi penelitian ini, yaitu: a) Regulasi tentang pajak-pajak daerah secara ideal harus merepresentasi partisipasi dan kontribusi publik bagi penyelenggaraan pemerintahan daerah; b) Pemerintah daerah dalam menetapkan regulasi pajak daerah harus memberikan prioritas yang memberikan dampak positif bagi pengembangan ekonomi masyarakat; c) Kebijakan pemerintah daerah dibidang perpajakan harus dilakukan berdasarkan pertimbangan yang memberi jaminan kesejahteraan bagi seluruh masyarakat secara adil.

**Kata kunci:** *Pajak Daerah, Pembangunan, Kesejahteraan, Berkeadilan*

## **A. Pendahuluan**

Pemerintah kabupaten/kota mempunyai posisi strategis sebagai penanggungjawab utama dalam merencanakan dan sekaligus dalam merealisasikan tujuan utama penyelenggaraan kesejahteraan umum. Dengan adanya kewenangan berdasarkan asas otonomi, pemerintah kabupaten/kota mempunyai keleluasaan untuk merencanakan dan mengelola potensi sumber-sumber kekayaan, sumber daya manusia di daerah, termasuk potensi pajak-pajak di daerah.

Pajak daerah adalah pajak yang dikelola oleh pemerintah daerah dan hasilnya dipergunakan untuk membiayai pengeluaran rutin dan pembangunan daerah (APBD)<sup>1</sup>. Pajak daerah juga mempunyai pengertian sebagai iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”<sup>2</sup>

Kewenangan pemerintah daerah dalam mengelola pajak-pajak daerah diatur dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD). Undang-Undang ini menggantikan peraturan sebelumnya yaitu Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Keberadaan UU PDRD yang baru ini semakin mempertegas tentang pengertian, kedudukan, dan kewenangan pengelolaan, pemungutan dan

<sup>1</sup>Tony Marsyahrul, 2005, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta : Grasindo, halaman 98

<sup>2</sup> Mardiasmo, 2009, *Perpajakan*, Yogyakarta: Penerbit Andi, halaman 79

penegakan hukum pajak oleh pemerintah daerah, provinsi, kabupaten dan kota berdasarkan kewenangan desentralisasi dan asas otonomi daerah.

Pajak-pajak daerah –yang meliputi berbagai jenis dan ragam tarif pajak–, sebagaimana diatur dalam UU PDRD, pada dasarnya merupakan salah satu potensi paling menjanjikan bagi daerah sebagai salah satu sumber penerimaan asli daerah (PAD) yang mampu menjadi penopang bagi pembiayaan berbagai kebutuhan belanja dan pembangunan daerah serta penyelenggaraan layanan publik maupun kesejahteraan sosial. Berbeda dengan penerimaan daerah yang berasal dari sumber daya alam yang akan berkurang dan tidak dapat diperbarui lagi (*non renewable resources*), pajak-pajak daerah mempunyai karakteristik sebaliknya, yaitu merupakan sumber penerimaan daerah yang selalu dapat diperbarui (*renewable resources*) dan berkelanjutan (*sustainable regional revenue*) seiring dengan pertumbuhan ekonomi daerah. Sebagai salah satu komponen penerimaan PAD, potensi pajak daerah lebih banyak memberikan peluang bagi daerah untuk dimobilisasi secara maksimal bila dibandingkan dengan komponen-komponen penerimaan PAD lainnya. Hal ini disebabkan oleh beberapa faktor, terutama karena potensi pungutan pajak daerah mempunyai sifat dan karakteristik yang jelas, baik ditinjau dari tataran teoritis, kebijakan, maupun dalam tataran implementasinya.

Pajak sebagai penopang penerimaan daerah akan menjadi tidak optimal dan bahkan menjadi beban bagi daerah maupun nasional, apabila pemerintah daerah dalam membuat regulasi dan kebijakan tidak sinkron dengan kebijakan perpajakan nasional. Iklim investasi daerah dan nasional menjadi tidak kondusif. Masyarakat juga menjadi enggan untuk membayar pajak, melakukan penghindaran pajak maupun penyelundupan pajak, karena pajak menjadi beban bagi masyarakat. Berangkat dari permasalahan tersebut artikel ini akan membahas tentang rancangan regulasi pajak-pajak daerah yang partisipatif sebagai rumusan hukum yang inklusif dan akomodatif bagi pendapat publik dengan merepresentasikan kewajiban pajak sebagai bentuk partisipasi dan kontribusi masyarakat dalam mewujudkan pembangunan yang menyejahterakan dan berkeadilan.

## **B. Pembahasan**

### **1. Pajak Daerah sebagai Fungsi Sumber Penerimaan (Budgetory) dan Fungsi Mengatur (Regulatory) bagi Daerah**

Pemungutan pajak daerah ditujukan untuk meningkatkan pendapatan daerah. Kebutuhan dana untuk melaksanakan tugas-tugas pemerintahan dan pembangunan daerah yang cukup besar, tidak dapat ditopang oleh sumber-sumber pendanaan yang sangat terbatas. Dengan adanya otonomi daerah, pemerintah daerah harus mampu menggali dan mengelola potensi daerah untuk menjadi sumber penerimaan daerah. Daerah dipacu untuk secara kreatif menciptakan sumber-sumber pendapatan daerah yang dapat mendukung pembiayaan pengeluaran daerah. Fungsi pengaturan dari pajak daerah dapat dilakukan dengan mengenakan pajak daerah yang tinggi terhadap kegiatan masyarakat yang kurang dibutuhkan. Sebaliknya, untuk kegiatan prioritas yang memberikan dampak positif bagi pengembangan ekonomi masyarakat dikenakan pajak daerah yang rendah.

Kemampuan daerah otonom dalam mengelola sumber-sumber penerimaan asli daerah untuk membiayai seluruh kebutuhan daerah merupakan salah satu indikator keberhasilan daerah. Tolok ukur daerah otonom adalah adanya kewenangan dan kemampuan pemerintah di daerah untuk mengatur dan mengelola daerah, sumber-sumber penerimaan daerah di luar kewenangan yang menjadi otoritas pemerintah pusat untuk penyelenggaraan kesejahteraan masyarakat di daerah. Adanya kewenangan yang begitu luas yang dimiliki daerah ini, mendorong pemerintah daerah untuk berusaha menciptakan berbagai jenis pajak daerah yang berdasarkan pemahaman pemerintahan daerah dapat meningkatkan pendapatan asli daerah tanpa mempertimbangkan dampak dari pengenaan pajak tersebut bagi masyarakat dan bagi kelangsungan kegiatan ekonomi di daerahnya.

Dalam beberapa kasus, ada daerah-daerah sudah mengkomodifikasi fungsi pendapatan dan fungsi pengaturan dalam perumusan kebijakan pajak daerah, antara lain melalui penerapan tarif yang berbeda antar golongan masyarakat. Kebijakan ini dapat membantu golongan masyarakat tertentu dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya, namun belum memberikan dampak positif yang signifikan bagi pengembangan ekonomi. Langkah yang belum banyak dipertimbangkan oleh daerah adalah pemberian insentif pajak daerah dalam rangka menarik investasi di daerahnya.

Dengan memperhatikan bahwa pajak-pajak daerah merupakan sumber penerimaan daerah yang potensial dan berkelanjutan, maka pemerintah daerah bersama badan lehislatif daerah dalam merancang dan menetapkan regulasi daerah tentang pajak-pajak daerah harus memenuhi beberapa prinsip umum, sehingga pemungutannya dapat dilaksanakan secara efisien dan efektif. Dari sejumlah prinsip yang umum digunakan di bidang perpajakan, di bawah ini diuraikan beberapa prinsip pokok dari suatu pajak yang baik, antara lain<sup>3</sup>:

a) Prinsip keadilan (*Equity*).

Dalam prinsip ini ditekankan pentingnya keseimbangan berdasarkan kemampuan masing-masing subjek pajak daerah. Yang dimaksud dengan keseimbangan atas kemampuan subjek pajak adalah dalam pemungutan pajak tidak ada diskriminasi di antara sesama wajib pajak yang memiliki kemampuan yang sama. Pemungutan pajak yang dilakukan terhadap semua subjek pajak harus sesuai dengan batas kemampuan masing-masing, sehingga dalam prinsip equity ini setiap masyarakat yang dengan kemampuan yang sama dikenai pajak yang sama dan masyarakat yang memiliki kemampuan yang berbeda memberikan kontribusi yang berbeda sesuai dengan kemampuannya masing-masing.

b) Prinsip Kepastian (*Certainty*)

Dalam prinsip ini ditekankan pentingnya kepastian, baik bagi aparaturnya pemungut maupun wajib pajak. Kepastian di bidang pajak daerah antara lain mencakup dasar hukum yang mengaturnya; kepastian mengenai subjek, objek, tarif dan dasar pengenaannya; serta kepastian mengenai tata cara pemungutannya. Adanya kepastian akan menjamin setiap orang untuk tidak ragu-ragu dalam menjalankan kewajiban membayar pajak daerah, karena segala sesuatunya diatur secara jelas.

c) Prinsip Kemudahan (*Convenience*).

Dalam prinsip ini ditekankan pentingnya saat dan waktu yang tepat bagi wajib pajak daerah dalam memenuhi kewajibannya. Pemungutan pajak daerah sebaiknya dilakukan pada saat wajib pajak daerah menerima penghasilan. Dalam hal ini negara tidak mungkin melaksanakan

<sup>3</sup> Davey, K.J., 1988, *Pembiayaan Pemerintah Daerah: Praktek-Praktek Internasional dan Relevansinya Bagi Dunia Ketiga*, Terjemahan Anarullah, dkk, UI-Press, Jakarta, halaman 79

pemungutan pajak daerah jika masyarakat tidak mempunyai kekuatan untuk membayar. Bahkan daerah seharusnya memberikan kesempatan terlebih dahulu kepada masyarakat untuk memperoleh peningkatan pendapatan, dan setelah itu mereka layak memberikan kontribusi kepada daerah dalam bentuk pajak daerah.

d) Prinsip efisiensi (Efficiency).

Dalam prinsip ini ditekankan pentingnya efisiensi pemungutan pajak, artinya biaya yang dikeluarkan dalam melaksanakan pemungutan pajak tidak boleh lebih besar dari jumlah pajak yang dipungut. Dalam prinsip ini terkandung pengertian bahwa pemungutan pajak daerah sebaiknya memperhatikan mekanisme yang dapat mendatangkan pemasukan pajak yang sebesar-besarnya dan biaya yang sekecil-kecilnya.

Untuk mempertahankan prinsip-prinsip tersebut, maka perpajakan daerah harus memiliki ciri-ciri tertentu. Adapun ciri-ciri dimaksud, khususnya yang terjadi di banyak negara sedang berkembang, adalah<sup>4</sup>:

- 1) Pajak daerah secara ekonomis dapat dipungut, yang berarti perbandingan antara Penerimaan pajak harus lebih besar dibandingkan ongkos pemungutannya;
- 2) Relatif stabil, artinya penerimaan pajak tidak berfluktuasi terlalu besar, kadang-kadang meningkat secara drastis dan adakalanya menurun secara tajam;
- 3) Basis pajaknya harus merupakan perpaduan antara prinsip keuntungan (*benefit*) dan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*).

Sebagaimana halnya dengan pajak pusat, pajak daerah mempunyai peran penting dalam pelaksanaan fungsi negara/pemerintahan, baik dalam fungsi mengatur (*regulatory*), penerimaan (*budgetary*), redistribusi (*redistributive*), dan alokasi sumber daya (*resource allocation*) maupun kombinasi antara keempatnya. Pada umumnya fungsi pajak daerah lebih diarahkan untuk alokasi sumber daya dalam rangka penyediaan pelayanan kepada masyarakat, di samping fungsi regulasi untuk pengendalian. Sesuai hal tersebut, fungsi pajak daerah dapat dibedakan menjadi 2

---

<sup>4</sup>*Loc.cit.*

(dua) fungsi utama, yaitu fungsi *budgetary* dan fungsi *regulatory*. Namun, perbedaan ini tidaklah dikotomis<sup>5</sup>.

Fungsi yang paling utama dari pajak daerah adalah untuk mengisi kas daerah. Fungsi ini disebut fungsi *budgetary* yang secara sederhana dapat diartikan sebagai alat pemerintah daerah untuk menghimpun dana dari masyarakat untuk berbagai kepentingan pembiayaan pembangunan daerah. Fungsi ini juga tercermin dalam prinsip efisiensi yang menghendaki pemasukan yang sebesar-besarnya dengan pengeluaran yang sekecil-kecilnya dari suatu penyelenggaraan pemungutan pajak daerah.

Fungsi lain dari pajak daerah adalah untuk mengatur atau *regulatory*. Dalam hal ini pajak daerah dapat digunakan oleh pemerintah daerah sebagai instrumen untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu. Dalam hal ini, pengenaan pajak daerah dapat dilakukan untuk mempengaruhi tingkat konsumsi dari barang dan jasa tertentu. Dalam banyak hal, pemungutan pajak daerah ditujukan untuk meningkatkan pendapatan daerah. Terlebih-lebih di era otonomi daerah, daerah dipacu untuk secara kreatif menciptakan sumber-sumber pendapatan daerah yang dapat mendukung pembiayaan pengeluaran daerah. Fungsi pengaturan dari pajak daerah dapat dilakukan dengan mengenakan pajak daerah yang tinggi terhadap kegiatan masyarakat yang kurang dibutuhkan. Sebaliknya, untuk kegiatan prioritas yang memberikan dampak positif bagi pengembangan ekonomi masyarakat dikenakan pajak daerah yang rendah.

Fungsi pengaturan dari pajak daerah belum banyak dimanfaatkan oleh daerah. Beberapa daerah memang sudah mengakomodir fungsi pendapatan dan fungsi pengaturan dalam perumusan kebijakan pajak daerah, antara lain melalui penerapan tarif yang berbeda antar golongan masyarakat. Kebijakan ini dapat membantu golongan masyarakat tertentu dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya, namun belum memberikan dampak positif yang signifikan bagi pengembangan ekonomi. Langkah yang belum banyak dipertimbangkan oleh daerah adalah pemberian insentif pajak daerah dalam rangka menarik investasi di daerahnya.

---

<sup>5</sup>Miyasto, *Sistem Perpajakan Dalam Era Ekonomi Global*, Pidato Pengukuhan Guru Besar Madya Dalam Ilmu Ekonomi pada Fakultas Ekonomi Undip, Semarang, tgl. 6 Desember 1997, hlm. 9



## 2. Inklusifitas Peraturan Daerah tentang Pajak-pajak Daerah: Representasi Kehendak Publik dalam Penyelenggaraan Pembangunan dan Kesejahteraan Daerah

Sejak otonomi daerah, pemerintah daerah memperoleh kewenangan untuk mengurus dirinya sendiri. Daerah otonom sebagai satuan pemerintahan mandiri yang memiliki wewenang atributif –lebih-lebih sebagai subyek hukum (*public rechtspersoon, public legal entity*)–, mempunyai kewenangan membuat peraturan-peraturan untuk menyelenggarakan rumah tangganya sendiri. Untuk dapat mengurus dirinya sendiri tersebut, pemerintah daerah memperoleh kewenangan yang luas. Pemerintah daerah bersama lembaga legislatif daerah mempunyai kewenangan untuk menetapkan peraturan daerah. Wewenang mengatur ini ada pada pemerintah daerah (pejabat administrasi negara) dan DPRD sebagai lembaga legislatif daerah. Peraturan daerah sebagai produk hukum merupakan pelaksanaan fungsi legislatif DPRD<sup>6</sup>.

Hakekat dari daerah otonom adalah kewenangan daerah berasal dari masyarakat daerah yang bersangkutan. Daerah otonom mempunyai kapasitas untuk mengelola daerah dengan konsekuensi kemampuan keuangan bagi pembiayaan segala keperluan daerah dan bertujuan untuk mewujudkan pelayanan kesejahteraan masyarakat. Penyelenggaraan pemerintahan daerah otonom intinya adalah keterlibatan/partisipasi masyarakat dalam setiap pengambilan keputusan untuk kepentingan umum. Dalam konteks ini yang paling urgen adalah pada penyusunan kebijakan dan implementasinya dalam bentuk peraturan daerah.

Adanya kewenangan yang diberikan kepada pemerintah daerah otonom seringkali bersifat kontra produktif. Banyak produk peraturan daerah yang dibuat untuk memanfaatkan potensi sumber daya alam daerah cenderung mengeksploitasi dan merusak alam serta lingkungan. Begitu pula daerah-daerah yang tidak mempunyai sumber daya alam, tetapi lebih banyak memiliki potensi sumber penerimaan keuangan dari sektor jasa, ekonomi, dan perdagangan, membuat peraturan-peraturan daerah tentang pajak, retribusi atas jasa dan pelayanan publik yang justru menghambat kegiatan usaha, menjadi beban bagi masyarakat luas, yang pada sisi lain

<sup>6</sup>Bagir Manan, 2002, *Menyongsong Fajar Otonomi Daerah*, Pusat Studi Hukum UII, Jogjakarta, halaman 70



justru membuka peluang bagi aparat untuk memanfaatkan kesempatan atas kewenangan birokrasi yang dipegangnya<sup>7</sup>.

Dengan adanya kewenangan untuk merancang dan menetapkan peraturan daerah, pemerintah daerah bersama lembaga legislatif, pemerintah daerah bersama legislatif daerah mempunyai kewenangan untuk mengatur tentang rencana tata kelola ekonomi daerah untuk mengoptimalkan potensi sumber daya manusia dan sumber daya alam di daerah bagi tujuan kesejahteraan masyarakat di daerah. Dengan demikian tata kelola ekonomi daerah merupakan salah satu bagian dari fungsi pemerintahan daerah dalam menjalankan otonomi daerah.

Dalam hal penetapan suatu pengaturan dan kebijakan daerah, khususnya tentang pajak-pajak dan retribusi daerah yang bersifat membebani dan berdampak kepada ekomi masyaraakat, pemerintah daerah harus berhati-hati dalam mengeluarkan produk-produk peraturan daerah yang membebani dan menimbulkan biaya ekonomi yang tinggi kepada masyarakat - khususnya peraturan daerah tentang pajak daerah - , sehingga pelarian modal ke daerah lain dapat dihindari, dan harus berusaha memberikan berbagai kemudahan dan pelayanan untuk menarik investor menanamkan modal di daerahnya<sup>8</sup>.

Berbagai peraturan daerah yang secara eksklusif dibuat dengan tanpa adanya pertimbangan, tanpa koordinasi dengan pemerintah daerah, pemerintah pusat maupun lembaga-lembaga yang terkait dengan peraturan yang dibuat pemerintah daerah tersebut, serta tanpa memperhatikan aspirasi masyarkat di daerah, akan sulit untuk diimplementasikan di lapangan. Peraturan-peraturan dan kebijakan daerah yang dalam pembuatannya dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan daerah, justru berbalik arah menjadi tidak kondusif bagi investasi dan pertumbuhan ekonomi. Pada sisi lain, kebijakan-kebijakan yang dibuat pemerintah daerah tersebut menjadi tidak populis dan cenderung membebani masyarakat.

Sebagai suatu kerangka acuan hukum dalam pelaksanaan kebijakan di daerah, materi muatan peraturan daerah sejak dalam proses perancangan, perlu dilakukan sinkronisasi terhadap produk-produk hukum peraturan daerah sebelum diundangkan

<sup>7</sup>Pemerintah terus mengevaluasi peraturan daerah dan rancangan peraturan daerah yang membebani masyarakat dan pelaku usaha. Sampai pertengahan Juli, dari 7.200 peraturan yang dievaluasi Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan, sebanyak 2.000 peraturan tentang pungutan daerah diusulkan diusulkan untuk ditolak dan direvisi, Harian Koran Tempo, 23 Juli 2008

<sup>8</sup>Pudyatmoko, Sri, 2009 Perizinan: Problem dan Upaya Pembenahan. Jakarta: Grasindo,

maupun pada saat dilaksanakan. Sinkronisasi materi muatan peraturan daerah dapat digunakan sebagai alternatif dalam mengatasi secara preventif berbagai permasalahan hukum dari produk-produk hukum peraturan daerah. Metode alternatif ini digunakan pada saat suatu produk hukum peraturan da masih dalam bentuk rancangan (*draft*) yang diajukan oleh pihak eksekutif maupun legislatif. Sinkronisasi materi muatan peraturan daerah diposisikan sebagai alternatif yang menjembatani mekanisme dan proses perancangan peraturan daerah.

Dapat terjadi pada proses legislasi politis ini, suatu produk hukum peraturan daerah secara substansial mengalami perubahan, begitu juga dengan materi muatan yang terkandung dan menjadi fokus dari peraturan daerah tersebut akan mengalami perubahan yang signifikan, sehingga tidak lagi memenuhi kriteria teknokratis maupun sinkronisasi materi muatan peraturan daerah yang sebelumnya telah dilakukan. Sinkronisasi materi muatan peraturan daerah dapat dilakukan pada saat melakukan perancangan undang-undang (*legal drafting*) suatu produk hukum peraturan daerah.

Sinkronisasi materi muatan peraturan daerah dilakukan setelah proses perancangan peraturan daerah secara teknokratis, proses partisipatif, dan sebelum proses legislasi politis. Pemerintah dan badan legislasi sebelum memutuskan regulasi tentang pajak juga memberi ruang bagi publik untuk melakukan kajian akademik dan sosialisasi rancangan peraturan daerah tersebut untuk memperoleh masukan secara optimal dari masyarakat. Pada titik proses legislasi politis inilah kemungkinan suatu produk hukum peraturan daerah mengalami tarik menarik kepentingan antara kekuatan politis dengan standard perancangan hukum yang ideal. Dengan dasar kriteria yang telah ditetapkan dapat diklasifikasikan produk peraturan daerah yang memenuhi syarat yuridis, substantif, maupun syarat-syarat prinsip dalam perancangan (*legal drafting*) dan penyusunan peraturan daerah<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup>Pasal 1 angka 13 UU No. 12 Tahun 2011 menyebutkan bahwa materi muatan peraturan perundang-undangan adalah materi yang dimuat dalam peraturan perundang-undangan sesuai dengan jenis, fungsi, dan hierarki peraturan perundang-undangan. Lihat pula Pasal 6 UU No. 12 Tahun 2011



Sumber: Diolah Dari Berbagai Sumber

Didalam proses penetapan peraturan daerah sebagai pedoman dan dasar dalam penyelenggaraan urusan pemerintahan daerah, senantiasa tidak bisa dilepaskan dengan usulan, pandangan dan opini wacana yang berkembang di ruang publik sesuai dengan aspirasi rakyat di daerah. Sesuai dengan prinsip demokrasi, para wakil rakyat di daerah dan kepala daerah dipilih secara langsung oleh rakyat di daerah, mempunyai kewajiban menjalin komunikasi dengan rakyat terkait dengan pembuatan dan penentuan kebijakan daerah yang dituangkan dalam peraturan daerah. Rancangan peraturan daerah dengan demikian disusun oleh badan legislatif dan pemerintah daerah berdasarkan aspirasi dan kehendak publik dengan tujuan bersama untuk kemajuan dan kesejahteraan umum

Secara ideal, untuk merancang peraturan dan kebijakan daerah harus bersifat inklusif, menampung sebanyak mungkin informasi, opini, dan diskursus tentang berbagai permasalahan dan aspirasi tentang kondisi daerah yang menjadi wacana masyarakat dan yang berkembang di ruang publik. pada sisi lain, Badan legislasi daerah (DPRD Provinsi, Kabupaten/Kota) bersama eksekutif ( Gubernur, Bupati/Walikota) dalam perencanaan dan penetapan pajak-pajak daerah sebagai sumber penerimaan asli daerah (PAD), harus memperhatikan beberapa kriteria pajak daerah, yaitu<sup>10</sup>:

<sup>10</sup>Davey, K.J., 1988, *Pembiayaan Pemerintah Daerah: Praktek-Praktek Internasional dan Relevansinya Bagi Dunia Ketiga*, Terjemahan Anarullah, dkk, UI-Press, Jakarta, halaman 59

- 1) Pungutan bersifat pajak dan bukan retribusi. Pungutan tersebut harus sesuai definisi pajak yang ditetapkan dalam undang-undang, yaitu merupakan kontribusi wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada daerah, tanpa imbalan langsung yang seimbang; dapat dipaksakan berdasarkan perundang-undangan; dan digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan daerah.
- 2) Objek pajak terletak atau terdapat di wilayah daerah kabupaten/kota yang bersangkutan dan mempunyai mobilitas cukup rendah, serta hanya melayani masyarakat di wilayah daerah kabupaten/kota yang bersangkutan.
- 3) Objek dan dasar pengenaan pajak tidak bertentangan dengan kepentingan umum. Pajak ditujukan untuk kepentingan bersama yang lebih luas antara pemerintah dan masyarakat dengan memperhatikan aspek ketentraman dan kestabilan politik, ekonomi, sosial, budaya, serta pertahanan dan keamanan.
- 4) Potensi pajak memadai, artinya hasil penerimaan pajak harus lebih besar dari biaya pemungutan. Objek Pajak bukan merupakan objek pajak pusat. Jenis pajak yang bertentangan dengan kriteria ini, antara lain adalah pajak ganda (*double tax*), yaitu pajak dengan objek dan/atau dasar pengenaan yang tumpang tindih dengan objek dan/atau dasar pengenaan pajak lain yang sebagian atau seluruh hasilnya diterima oleh daerah.
- 5) Tidak memberikan dampak ekonomi yang negatif. Pajak tidak mengganggu alokasi sumber ekonomi dan tidak merintangikan arus sumber daya ekonomi antardaerah maupun kegiatan ekspor-impor.
- 6) Memperhatikan aspek keadilan dan kemampuan masyarakat. Aspek keadilan, antara lain: objek dan subjek pajak harus jelas sehingga dapat diawasi; pemungutannya; jumlah pembayaran pajak dapat diperkirakan oleh wajib pajak; dan tarif pajak ditetapkan dengan memperhatikan keadaan wajib pajak.
- 7) Aspek kemampuan masyarakat. Regulasi pajak-pajak daerah harus memperhatikan kemampuan subjek pajak untuk memikul tambahan beban pajak, sehingga sebagian besar dari beban pajak tersebut tidak dipikul oleh masyarakat yang relatif kurang mampu.

- 8) Menjaga kelestarian lingkungan. Pajak harus bersifat netral terhadap lingkungan, yang berarti bahwa pengenaan pajak tidak memberikan peluang kepada daerah atau pusat atau masyarakat luas untuk merusak lingkungan.

Dalam merancang dan menetapkan regulasi pajak daerah, selain mempertimbangkan kriteria pajak-pajak daerah, prinsip utama yang tidak boleh ditinggalkan dalam praktek pemungutan pajak daerah adalah *yield* atau hasil yang diperkirakan dapat diperoleh dan pemenuhan unsur-unsur keadilan pajak. Syarat-syarat lain dalam pembentukan peraturan perundang-undangan perpajakan yang harus menjadi bahan pertimbangan pemerintah daerah adalah asas-asas dalam pembuatan perundang-undangan perpajakan. Pemerintah daerah otonom yang mempunyai otoritas dalam penetapan regulasi dan pemungutan pajak-pajak daerah juga harus tetap memperhatikan kepentingan kesejahteraan rakyat sebagai hukum yang tertinggi (*solus pupoli suprema lex*)<sup>11</sup>.

Pada dasarnya, suatu peraturan daerah tidak hanya sebagai peraturan pelaksana dari peraturan yang dibuat oleh pemerintah pusat, tetapi juga sebagai pencerminan aspirasi masyarakat di daerah. Peraturan daerah dengan demikian mempunyai fungsi hukum sebagai instrumen bagi kontrol sosial (*social control*) dan rekayasa sosial (*social engineering*) masyarakat. Dengan dasar pemikiran bahwa peraturan daerah sebagai bentuk representasi publik dalam penyelenggaraan tata pemerintahan, tata kelola kehidupan dan relasi antara penyelenggara pemerintahan di daerah dengan masyarakat dan warga masyarakat, maka regulasi tentang pajak-pajak daerah secara ideal juga merupakan representasi partisipasi dan kontribusi publik bagi penyelenggaraan pemerintahan daerah dalam bentuk pemenuhan kewajiban perpajakan ditingkat daerah<sup>12</sup>.

Pemerintah daerah otonom dalam menyelenggarakan pemerintahan – dengan kewenangan yang dimilikinya– harus mampu memacu kegiatan pembangunan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi daerah, memanfaatkan sumber-sumber daya alam, sumber daya manusia, dan pajak-pajak daerah melalui tata kelola pemerintahan

<sup>11</sup>Josef Riwu Kaho, *Kapita Selekta Masalah-Masalah Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah/ di Daerah di Bawah UU No. 5 tahun 1974*, Makalah Dipresentasikan dalam Pembekalan Anggota DPRD I dan II se- Indonesia, Jakarta, Oktober 1997 s/d Mei 1998

<sup>12</sup>Ma'aruf, Ahmad, 2018, *Strategi Pengembangan Investasi di Daerah: Pemberian Insentif ataukah Kemudahan?* Harian Kedaulatan Rakyat, 14 Juli 2018, Yogyakarta

serta sistem manajerial yang baik, sehingga berbagai potensi daerah yang ada dapat digunakan secara optimal. Pemerintah daerah mempunyai kewajiban untuk mampu mewujudkan kesejahteraan masyarakat secara adil. Regulasi tentang pajak secara substansial pada dasarnya adalah formulasi keadilan formal dalam mendistribusikan kembali sumber daya yang terbatas jumlahnya, yang berasal dari kontribusi wajib warga masyarakat oleh negara –melalui badan eksekutif– untuk mewujudkan *telos* negara, yaitu kesejahteraan sosial (*bonum publicum*).

### **3. Pajak-pajak Daerah yang Responsif sebagai Partisipasi, Solidaritas, dan Kontribusi Masyarakat dalam Merealisasikan Telos Negara**

Desentralisasi merupakan sebuah alat untuk mencapai salah satu tujuan bernegara, yaitu terutama memberikan pelayanan publik yang lebih baik dan menciptakan proses pengambilan keputusan publik yang lebih demokratis. Sebagai bagian integral dalam pelaksanaan desentralisasi adalah terciptanya tata kelola penyelenggaraan pemerintahan yang baik (*good governance*). Dalam rangka mewujudkan *good governance* itulah, pemerintah Republik Indonesia melakukan reformasi di bidang pengelolaan keuangan negara.

Desentralisasi kewenangan pada pemerintah daerah diwujudkan dengan disertai pelimpahan kewenangan kepada pemerintahan daerah dan transfer dana dari pemerintah. Untuk menerapkan desentralisasi daerah, aspek yang perlu dipertimbangkan adalah menyangkut aspek fiskal, aspek politik, perubahan administrasi, dan sistem pemerintahan dalam pembangunan sosial dan ekonomi. Dalam mewujudkan desentralisasi daerah, unsur utama yang menjadi parameter bagi penyelenggaraan daerah secara otonom adalah adanya sumber penerimaan daerah. Selain potensi sumber daya alam dan manusia, pajak-pajak daerah merupakan salah satu modal utama dalam menopang sumber penerimaan daerah<sup>13</sup>.

Melalui Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD), yang Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, pemerintah daerah diberi kewenangan untuk mengelola pajak-pajak daerah. Begitu pula dengan pengalihan

<sup>13</sup>Prakoso, Bambang Kesit, 2018), *Pajak dan Retribusi Daerah*, UUI Press, Yogyakarta, halaman 49

pengelolaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dan Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2) dari Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah, merupakan suatu bentuk tindak lanjut implementasi otonomi daerah dan desentralisasi fiskal.

Bentuk kebijakan tersebut dituangkan ke dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Hal ini adalah titik balik dalam pengelolaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, dan pengelolaan Pajak Bumi dan Bangunan sektor Perdesaan dan Perkotaan. Dengan pengalihan ini maka kegiatan proses pendataan, penilaian, penetapan, pengadministrasian, pemungutan/penagihan dan pelayanan PBB-P2 akan diselenggarakan oleh Pemerintah Daerah (Kabupaten/Kota). Dengan adanya pengalihan kewenangan pengelolaan kepada pemerintah daerah, penerimaan pajak-pajak daerah, PBB-P2 dan BPHTB akan sepenuhnya masuk ke pemerintah kabupaten/kota, dengan harapan mampu meningkatkan jumlah pendapatan asli daerah. Peningkatan penerimaan daerah secara signifikan berkontribusi dalam mendukung penyelenggaraan pembangunan, penyediaan sarana, prasana, fasilitas pelayanan sosial dan kekesejahteraan masyarakat di daerah.



**Tabel 1. Jenis-jenis dan Tarif Pajak Daerah Provinsi dan Kabupaten**  
**Berdasarkan UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah**

Pajak Provinsi	Tarif Maksimal	Pajak Kabupaten/Kota	Tarif Maksimal
1. Pajak kendaraan bermotor		1. Pajak Hotel	10%
a. Kepemilikan kendaraan bermotor pribadi pertama	1-2%	2. Pajak Restoran	10%
b. Kepemilikan kendaraan bermotor pribadi kedua dan seterusnya	2-10%	3. Pajak Hiburan	
c. Tarif PKB alat berat dan alat alat besar	0,1-0,2%	a. Hiburan umum	35%
d. Tarif PKB untuk angkutan umum, ambulans pemadam kebakaran, sosial keagamaan, lembaga sosial, & keagamaan, Pemerintah/TNI/Polri, Pemda	0,5-1%	b. Hiburan khusus rakyat/tradisional	75%
2. Bea Balik nama kendaraan bermotor:		c. Hiburan	10%
a. Pelayanan pertama	20%	4. Pajak Reklame	25%
b. Pelayanan kedua & seterusnya	1%	5. Pajak penerangan jalan	
c. Penyerahan pertama alat berat dan alat alat besar	0,75%	a. PPJ umum	10%
d. Penyerahan kedua dan seterusnya alat berat dan alat alat besar	0,075%	b. PPJ dari sumber lain oleh industri, pertambangan, minyak dan gas alam	3%
3. Pajak bahan bakar kendaraan bermotor	10%	c. PPJ yang dihasilkan sendiri.	1,5%
4. Pajak air permukaan dan	10%	6. Pajak parkir	30%
5. Pajak Rokok (definitif)		7. Pajak mineral bukan logam dan batuan	25%
		8. Pajak air tanah	20%
		9. Pajak sarang burung walet	10%
		10. PBB pedesaan perkotaan	0,3%
		11. Bea Perolehan Hak atas tanah dan bangunan	5%

Sumber: Diolah dari UU 28 Tahun 2009 Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

Pajak sebagai kewajiban kenegaraan juga dapat digunakan sebagai fungsi demokrasi, yaitu merupakan bentuk partisipasi warga masyarakat yang telah mengikatkan diri dalam suatu organisasi negara dalam mewujudkan cita-cita dan tujuan negara untuk mewujudkan kesejahteraan dan keadilan bagi seluruh masyarakat. Bagi negara dan masyarakat, pajak pada dasarnya merupakan bentuk konkret partisipasi, solidaritas, dan kontribusi bagi terwujudnya kesejahteraan umum yang secara politis menjadi pilihan rasional publik dalam tata kehidupan bernegara. Proses partisipasi dan peranserta masyarakat dalam mewujudkan kesejahteraan bersama yang demokratis melalui pajak merupakan salah satu bentuk konkret dan memberi kepastian akan hasil yang diharapkan, yaitu redistribusi sumber daya secara

berkelanjutan melalui pemerintah sebagai penanggungjawab dan pelaksana dalam mewujudkan *telos* negara<sup>14</sup>.

Pajak dengan demikian tidak saja sebagai suatu kewajiban, tetapi juga merupakan hak warga negara dalam memberikan kontribusi bagi negara dan bentuk partisipasi dalam mewujudkan penyelenggaraan kesejahteraan umum oleh negara dan seluruh anggota masyarakat. Pada sisi lain, pajak dapat pula dikatakan sebagai bentuk aktualisasi warga masyarakat untuk membentuk keseimbangan nilai-nilai partisipasi, solidaritas, dan keadilan sosial. Demikian pula dalam hubungan antara negara dengan masyarakat sebagai bentuk sistem sosial, kesadaran dalam pemenuhan kewajiban pajak merupakan indikator adanya interaksi antara masyarakat sebagai warga negara (wajib pajak) dengan negara (pemerintah). Dalam hal ini pemerintah (fiskus) bertindak sebagai pelaksana dan penyelenggara pelayanan kesejahteraan umum<sup>15</sup>.

Dengan adanya konsep bahwa tujuan negara adalah untuk menjamin kesejahteraan umum, maka segala kebijakan yang bertujuan untuk merealisasikan kesejahteraan publik secara konkret mempunyai implikasi terhadap adanya peran dan kewenangan negara dalam memberikan jaminan kesejahteraan bagi masyarakat, terutama kepada mereka yang lemah, kurang berpendapatan atau bahkan miskin, sakit, cacat serta semua orang yang tidak mampu memenuhi kebutuhan dan aktivitas mereka sendiri dalam kehidupan sosial. Bagaimana negara dapat mewujudkan kesejahteraan umum terletak pada legitimitas yang diberikan oleh rakyatnya. Di sini peran, kewenangan, dan tanggung jawab pemerintah sebagai penyelenggara negara diletakkan pada alas hukum (pajak) yang diberikan kepadanya<sup>16</sup>.

Kewenangan pemerintah sebagai lembaga yang melaksanakan regulasi di bidang perpajakan dalam konteks negara sebagai sistem sosial adalah suatu simbol atau bahasa terstruktur yang disyaratkan mampu menjadi instrumen yang dapat

<sup>14</sup>Jenny Teichman, *Etika Sosial*, diterjemahkan dari buku Jenny Teichman, *Social Ethics: A Student Guide*, Blackwell Publishers Ltd, Oxford, 1996 oleh A. Sudihardja, Penerbit Kanisius, Jogjakarta, 1998, halaman 168

<sup>15</sup>Widi Widodo dan Dedy Djefris, *Tax Payer's Rights, Apa yang Perlu Kita Ketahui tentang Hak-hak Wajib Pajak*, Penerbit Alfabeta, Bandung, 2008, halaman 7

<sup>16</sup>Eugene F. Miller (edisi terjemahan, diterjemahkan oleh: Lela E. Madjiah), *Kondisi Kebebasan: Liberalisme Klasik F.A. Hayek*, Penerbit Freedom Institute bekerjasama dengan Friedrich Naumann Stiftung (FNS), Jakarta, 2012, halaman 114; edisi bahasa Indonesia ini diterjemahkan dari versi Inggris yang berjudul, *Hayek's the Constitution of Liberty*, The Institute of Economic Affairs, London, 2010)

mendistribusikan dan mengalokasikan kekayaan maupun kemampuan ekonomi individu (warga masyarakat) ke segenap lapisan masyarakat. Regulasi dibidang pajak adalah sistem yang diharapkan dapat membantu dalam memenuhi kebutuhan para aktor (dalam hal ini adalah negara dan masyarakat) dalam mendistribusikan dan mengalokasikan kesejahteraan kepada seluruh anggota masyarakat<sup>17</sup>.

Kewenangan pemungutan pajak oleh negara dalam konteks penyelenggaraan kesejahteraan umum pada dasarnya merupakan fungsi esensial yang dapat dijadikan alat penggerak kegiatan pembangunan, fungsi jasa, maupun fungsi niaga. Undang-undang dan kebijakan tentang pajak yang dibuat oleh penyelenggara negara disyaratkan mampu menjadi instrumen yang dapat mendistribusikan alokasi dan beban pajak kepada segenap lapisan masyarakat, sehingga dapat mencerminkan pemerataan dan keadilan pembagian beban pajak<sup>18</sup>.

Kebijakan pemerintah di bidang perpajakan mempunyai peran yang penting dalam mengalokasikan setiap dana yang diperoleh dari sektor pajak untuk kesejahteraan masyarakat. Menurut F.A. Hayek, kebijakan pemerintah merupakan upaya untuk mencapai tujuan sehari-hari yang konkret dan senantiasa berubah. Kebijakan pemerintah sebagai bentuk tugas administrasi dan pelayanan publik, bertujuan untuk mengarahkan dan mengalokasikan sumberdaya yang tersedia dalam memenuhi kebutuhan masyarakat yang senantiasa berubah serta mewujudkan kesejahteraan umum. Kebijakan perpajakan pemerintah menggambarkan keputusan negara sehubungan dengan manfaat apa yang akan diterima secara kolektif dan apa yang harus dibayarkan secara individual, sehingga dapat mencerminkan pemerataan dan kesejahteraan umum (*bonum publicum*), yaitu dengan pembagian beban pajak sesuai dengan kapasitas dan kemampuannya<sup>19</sup>.

Dalam konteks negara kesejahteraan modern, negara sebagai lembaga yang diberi kewenangan untuk merealisasikan kesejahteraan masyarakat, mempunyai kewajiban dalam memenuhi kebutuhan hidup dan hak-hak paling dasar warga negara. untuk merealisasikan kesejahteraan masyarakat, pajak merupakan sumber penerimaan negara yang sangat penting. Setiap warga negara mempunyai

---

<sup>17</sup>*Ibid*, halaman 134

<sup>18</sup>*Loc.cit.*

<sup>19</sup>Raz,J., *Ethic in Public Domain*, Clarendon Press, halaman 3 sebagaimana dapat dibaca juga dalam DMA Freeman, *op.cit.*, halaman 540.

tanggungjawab, kewajiban dan hak untuk berpartisipasi dalam penyelenggaraan negara untuk mencapai kesejahteraan umum (*bonum publicum*). Begitu pula di dalam negara demokrasi, pajak merupakan bentuk partisipasi dan kewajiban masyarakat dalam bernegara yang harus dikenakan secara berkeadilan<sup>20</sup>.

### C. Simpulan

Dengan bertitik tolak dari pembahasan permasalahan tentang pajak sebagai bentuk partisipasi dan kontribusi bagi terwujudnya *telos* negara dari berbagai perspektif hukum administrasi dan ketatanegaraan, maka diperoleh beberapa simpulan, dengan rumusan singkat sebagai berikut:

1. Pemerintah kabupaten/kota yang telah diberi kewenangan otonomi berdasarkan asas dekonsentrasi mempunyai posisi strategis sebagai penanggungjawab utama dalam merencanakan dan sekaligus dalam merealisasikan tujuan utama penyelenggaran kesejahteraan umum.
2. Kewenangan pemerintah daerah sebagai lembaga yang melaksanakan regulasi di bidang perpajakan dalam konteks negara sebagai sistem sosial adalah instrumen yang dapat mendistribusikan dan mengalokasikan kekayaan maupun kemampuan ekonomi individu (warga masyarakat) ke segenap lapisan masyarakat.
3. Pajak sebagai kewajiban kenegaraan dalam sistem demokrasi merupakan bentuk partisipasi, kontribusi, dan solidaritas warga masyarakat dalam mewujudkan cita-cita dan tujuan negara untuk mewujudkan kesejahteraan dan keadilan sosial.

Dari rumusan kesimpulan hasil dan pembahasan penelitian, rekomendasi yang dapat diberikan adalah:

1. Regulasi tentang pajak-pajak daerah secara ideal harus merepresentasi partisipasi dan kontribusi publik bagi penyelenggaraan pemerintahan daerah;
2. Pemerintah daerah dalam menetapkan regulasi pajak daerah harus memberikan prioritas yang memberikan dampak positif bagi pengembangan ekonomi masyarakat.

<sup>20</sup>Mikhael Dua, *Filsafat Ekonomi: Upaya Mencari Kesejahteraan Bersama*, Penerbit Kanisius, Jogjakarta, 2008, halaman 17-18

3. Kebijakan pemerintah daerah dibidang perpajakan harus dilakukan berdasarkan pertimbangan yang memberi jaminan kesejahteraan bagi seluruh masyarakat secara adil;

#### D. Kepustakaan

- Bagir Manan, 2002, *Menyongsong Fajar Otonomi Daerah*, Pusat Studi Hukum UII, Jogjakarta
- Davey, K.J., 1988, *Pembiayaan Pemerintah Daerah: Praktek-Praktek Internasional dan Relevansinya Bagi Dunia Ketiga*, Terjemahan Anarullah, dkk, Penerbit UI Press, Jakarta
- Dua, Mikhael Dua, 2008, *Filsafat Ekonomi: Upaya Mencari Kesejahteraan Bersama*, Penerbit Kanisius, Jogjakarta
- Kaho, Josef Riwu, 1998, *Kapita Selekta Masalah-Masalah Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah/ di Daerah di Bawah UU no. 5 tahun 1974*, Makalah Dipresentasikan Dalam Pembekalan Anggota DPRD I dan II se-Indonesia, Jakarta, Oktober 1997 s/d Mei 1998
- Ma'aruf, Ahmad, 2018, *Strategi Pengembangan Investasi di Daerah: Pemberian Insentif ataukah Kemudahan?* Harian Kedaulatan Rakyat, 14 Juli 2018, Yogyakarta
- Marsyahrul, Tony, 2005, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta : Grasindo
- Mardiasmo, 2009, *Perpajakan*, Yogyakarta: Penerbit Andi,
- Miller, F., 2012, (edisi terjemahan, diterjemahkan oleh: Lela E. Madjiah), *Kondisi Kebebasan: Liberalisme Klasik F.A. Hayek*, Penerbit Freedom Institute bekerjasama dengan Friedrich Naumann Stiftung (FNS), Jakarta; edisi bahasa Indonesia ini diterjemahkan dari versi Inggris yang berjudul, Miller, F., 2010, *Hayek's the Constitution of Liberty*, The Institute of Economic Affairs, London
- Miyasto, 1997, *Sistem Perpajakan Dalam Era Ekonomi Global*, Pidato Pengukuhan Guru Besar Madya Dalam Ilmu Ekonomi pada Fakultas Ekonomi Undip, Semarang, Tgl. 6 Desember 1997
- Prakoso, Bambang Kesit, (2018), *Pajak dan Retribusi Daerah*, UUI Press, Yogyakarta
- Pudyatmoko, Sri, 2009, *Perizinan: Problem dan Upaya Pembenahan*, Jakarta: Grasindo